



Paris, le 18 avril 2014

DIRECTION  
DES AFFAIRES CRIMINELLES ET DES GRACES

SOUS-DIRECTION DE LA JUSTICE PENALE SPECIALISEE

Bureau du droit économique et financier

**La garde des sceaux, ministre de la justice**

à

**POUR ATTRIBUTION**

**Mesdames et Messieurs les procureurs généraux près les cours d'appel  
Monsieur le procureur de la République près le tribunal supérieur d'appel  
Mesdames et Messieurs les procureurs de la République  
près les tribunaux de grande instance  
Madame la procureure de la République financier  
près le tribunal de grande instance de Paris**

**POUR INFORMATION**

**Mesdames et Messieurs les premiers présidents des cours d'appel  
Monsieur le président du tribunal supérieur d'appel  
Mesdames et Messieurs les présidents des tribunaux de grande instance  
Madame le membre national d'Eurojust pour la France**

**N° NOR** : JUSD 1409228 C

**N° CIRCULAIRE** : CRIM/2014-10/G3-18.04.2014

**OBJET** : Circulaire relative à l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes

**MOTS CLES** : Commissaires aux comptes – obligation de révélation des faits délictueux – TRACFIN – commission de liaison avec les commissaires aux comptes

**N/REF** : 12 DP 145

**P.J** :  
- Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République, identifiée comme bonne pratique professionnelle par le Haut Conseil du commissariat aux comptes par décision du 14 avril 2014  
- Arrêté du 20 avril 2010 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Les commissaires aux comptes participent pleinement à la lutte contre la délinquance économique et financière à travers notamment l'obligation qui leur est faite de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils acquièrent la connaissance dans l'exercice de leur mission.

Cette obligation de révélation s'inscrit dans la continuité des missions dévolues aux commissaires aux comptes, telles que définies par les articles L. 823-9 et suivants du code de commerce, de certifier l'exactitude et la sincérité des comptes sociaux et de s'assurer de l'égalité entre actionnaires.

Une première circulaire du 29 décembre 1976 avait fait état de la nécessité pour les commissaires aux comptes, d'une part, et les parquets, d'autre part, d'exercer la plénitude de leurs responsabilités à cet égard, en rappelant notamment que les commissaires aux comptes étaient tenus d'une obligation de révélation de tous faits délictueux, à charge pour le parquet d'apprécier l'opportunité d'une suite pénale.

Compte tenu de l'accroissement conséquent du nombre de révélations faites aux parquets, une deuxième circulaire, en date du 23 octobre 1985, avait limité les contours de l'obligation de révélation de faits délictueux aux seules infractions « ayant une incidence sur les comptes », « significatives » et « délibérées ».

Or des pratiques divergentes ont été constatées dans la mise en œuvre par les commissaires aux comptes de leur obligation de révélation des faits délictueux justifiant qu'une réflexion nouvelle soit conduite à propos du champ de l'obligation de révélation des commissaires aux comptes. Un groupe de travail a été constitué à cet effet réunissant des représentants de la profession (membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C), membres de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, chefs d'entreprise) et des magistrats, à l'issue duquel a été élaborée la présente circulaire ainsi qu'une pratique professionnelle identifiée comme « bonne pratique professionnelle » par le H3C et destinée aux commissaires aux comptes, dont le texte figure en annexe.

La présente circulaire, qui se substitue à celle du 23 octobre 1985, précise les contours de l'obligation de révélation des faits délictueux (1), rappelle son articulation avec l'obligation de déclaration de soupçon auprès de TRACFIN (2) et entend définir des bonnes pratiques permettant aux commissaires aux comptes de trouver un relais auprès de l'autorité judiciaire dans la mise en œuvre de cette obligation (3).

## **1. Le champ d'application de l'obligation de révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes**

L'obligation pour le commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux dont il a connaissance est posée à l'alinéa 2 de l'article L. 823-12 du code de commerce qui dispose que les commissaires aux comptes « *révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation* ».

Aux termes de l'article L. 820-7 du même code, le non-respect de cette obligation est sanctionné pénalement d'une peine de cinq années d'emprisonnement et de 75 000 € d'amende.

La jurisprudence de la Cour de cassation est venue préciser la portée de cette obligation en indiquant que les commissaires aux comptes avaient l'obligation de révéler au procureur de la République, dès qu'ils en avaient connaissance dans le cadre de leur mission, les irrégularités susceptibles de recevoir une qualification pénale, même si celle-ci ne pouvait en l'état être définie avec précision (Cass. Crim. 15 septembre 1999, n° 98-81855).

A l'exception des simples irrégularités ou inexactitudes ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse, tous les faits délictueux dont un commissaire aux comptes relève l'existence au cours de l'accomplissement de sa mission doivent donc être portés à la connaissance du procureur de la République.

Les dispositions de l'article L. 823-12 du code de commerce définissent d'ailleurs l'obligation de révélation des commissaires aux comptes sans distinction tenant à la gravité, à la nature ou aux conséquences des faits susceptibles de revêtir une qualification pénale.

Une lecture contraire reviendrait à faire peser sur les commissaires aux comptes la responsabilité d'apprécier si des faits délictueux méritent ou non d'être révélés à l'autorité judiciaire. Or en présence d'irrégularités susceptibles de recevoir une qualification pénale, il appartient au seul procureur de la République d'apprécier les suites à donner, qu'il s'agisse d'une décision de poursuite ou de classement sans suite.

Il convient par ailleurs de rappeler que l'obligation de révélation des faits délictueux s'impose aux commissaires aux comptes quelle que soit la mission effectuée (certification des comptes sociaux ou consolidés ou « diligences directement liées »).

A cet égard, lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, dans le cadre de sa mission de certification des comptes consolidés, de faits délictueux commis au sein d'une entité faisant partie du périmètre de consolidation, il est tenu de les révéler au parquet compétent.

Ce principe n'exclut pas, toutefois, que les commissaires aux comptes, en présence d'irrégularités d'une gravité relative et susceptibles de réparation, en informent les dirigeants sociaux et les invitent à procéder à une régularisation. Outre la révélation des faits délictueux au parquet, le commissaire aux comptes pourra ainsi, concomitamment à la révélation ou postérieurement à celle-ci, préciser au parquet que les faits ont donné lieu à régularisation.

## **2. L'articulation de l'obligation de révélation des faits délictueux avec l'obligation de déclaration de soupçons à TRACFIN**

Le fait, pour un commissaire aux comptes, de révéler au parquet des faits délictueux découverts au cours de l'accomplissement de ses missions, ne l'exempte pas pour autant de procéder à une déclaration de soupçons auprès de TRACFIN lorsque la situation s'y prête.

En ce sens, le législateur a pris le soin de préciser au troisième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce que « *sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, [les commissaires aux comptes] mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier.* »

La question de l'articulation entre ces deux obligations a d'ailleurs fait l'objet de précisions données dans une norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté du garde des sceaux<sup>1</sup>.

### **3. Les modalités de la révélation auprès du procureur de la République**

#### **3.1. La désignation de référents au sein de chaque parquet**

A l'instar de la généralisation de magistrats du parquet référents dans les contentieux techniques, je ne verrais qu'avantage à ce que chaque parquet où la densité du tissu local le justifie se dote d'un magistrat référent dédié au suivi des relations avec les commissaires aux comptes de son ressort, afin d'intensifier et de fluidifier les échanges relatifs aux difficultés rencontrées par ces derniers dans la mise en œuvre de leur obligation de révélation, notamment en cas d'incertitude quant au caractère intentionnel des faits découverts dans le cadre de leurs missions, et de préciser aux commissaires aux comptes les attentes du ministère public au regard de sa mission de garant de l'ordre public économique.

Le référent doit être en mesure de recevoir régulièrement les commissaires aux comptes qui le sollicitent en amont pour l'interroger sur l'opportunité de procéder à une révélation. Le cas échéant, il les invite à formaliser cette révélation, en les renseignant sur le degré de précision attendue, et sur la documentation devant être fournie pour s'assurer d'une bonne compréhension des irrégularités détectées. Il est enfin en mesure d'assurer un retour auprès des commissaires aux comptes sur les suites données à leurs révélations, sous réserve du secret de l'enquête et de l'instruction.

#### **3.2. La création au cas par cas de commissions de liaison avec les commissaires aux comptes au niveau des parquets ou des parquets généraux**

Les « commissions de liaison avec les commissaires aux comptes » sont des instances partenariales locales non prévues par des textes mais pouvant être créées à l'initiative des autorités judiciaires et des représentants des commissaires aux comptes pour échanger périodiquement sur des dossiers anonymisés au regard de l'obligation de révélation posée à l'article L. 823-12 du code de commerce.

Leur mise en place dans certains ressorts judiciaires atteste de leur pertinence au regard des objectifs d'efficacité recherchés. Il s'agit en effet de permettre, grâce à ces instances partenariales, d'évoquer :

- les évolutions législatives ou réglementaires, les réformes d'importance et/ou d'actualité ou les questions juridiques récurrentes ou sensibles ;
- des dossiers complexes à propos desquels la commission émet un avis, sans toutefois que cet avis ne lie d'une quelconque manière les commissaires aux comptes ou le parquet.

Compte tenu des objectifs d'échanges interprofessionnels, de coordination et de mise en place de « bonnes pratiques », cette commission est placée sous l'autorité du procureur général qui en assure la présidence.

---

<sup>1</sup> NEP 9605 homologuée par arrêté du 20 avril 2010, publié au JO du 30 avril 2010, en annexe à la présente circulaire

La commission est composée de représentants de la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) et de magistrats du parquet du ressort de la cour d'appel.

Elle se réunit sur un rythme périodique, généralement semestriel, afin d'étudier des dossiers anonymisés qui lui sont soumis par des commissaires aux comptes incertains quant à la nécessité de procéder à une révélation face à une situation qui leur paraît complexe ou ambiguë.

Au vu des éléments qui lui sont fournis et sous réserve que ceux-ci soient présentés de manière loyale, la commission émet un avis sur l'opportunité de procéder à la révélation.

Les avis rendus par la commission font l'objet d'un document écrit qui, après mise en forme par le secrétariat de la compagnie régionale, est soumis à l'approbation des membres de la commission avant d'être transmis au commissaire aux comptes qui l'a saisie.

Cet avis, purement consultatif, ne constitue qu'une orientation qui n'exonère pas ni ne lie le commissaire aux comptes, à qui incombe la responsabilité de procéder à une révélation des faits au parquet compétent.

Un protocole d'accord conclu entre le parquet général et le bureau de la compagnie régionale des commissaires aux comptes vient préciser, si nécessaire, la composition, la mission et le fonctionnement de cette commission à partir des orientations exposées.

Dans les ressorts des parquets généraux où la densité du tissu économique le justifie, je ne verrais là encore qu'avantage à la mise en place de ces instances, outil complémentaire au travail de proximité effectué par les référents, gage d'efficacité de l'action publique en matière économique et financière et source d'enrichissements mutuels avec les commissaires aux comptes.

\* \* \*

Je vous saurais gré de bien vouloir me tenir informée, sous le timbre du bureau du droit économique et financier, de toute difficulté qui pourrait survenir dans la mise en œuvre de la présente circulaire.

La directrice des Affaires Criminelles  
et des Grâces

**Marie-Suzanne LE QUEAU**